

INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES
CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL SUPERIOR DA FORÇA AÉREA

2006/2007



TII

DOCUMENTO DE TRABALHO

O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A FREQUÊNCIA DO CURSO NO IESM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOCTRINA OFICIAL DA FORÇA AÉREA PORTUGUESA.

**A CONTABILIDADE PATRIMONIAL
COMO
INSTRUMENTO DE GESTÃO**

Hélio da Silva Mestre
Capitão TPAA



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

**A CONTABILIDADE PATRIMONIAL
COMO
INSTRUMENTO DE GESTÃO**

Cap/TPAA Hélio da Silva Mestre

Trabalho de Investigação Individual do CPOS/FA

Lisboa 2007



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

**A CONTABILIDADE PATRIMONIAL
COMO
INSTRUMENTO DE GESTÃO**

Cap/TPAA Hélio da Silva mestre

Trabalho de Investigação Individual do CPOS/FA

Orientador: Tenente-Coronel Guedes Jorge

Lisboa 2007

Agradecimentos

Os meus agradecimentos ao corpo Docente e Discente da Casa que me acolheu e acompanhou ao longo destes últimos meses, em particular ao TCor. Guedes Jorge orientador deste Trabalho de Investigação Individual e a todos os familiares e amigos que prescindiram da minha presença em vários momentos da nossa vida quotidiana, possibilitando-me assim atingir o objectivo a que me propus!

Índice

Introdução.....	1
1. Conceitos contextualizantes	5
a. A globalização	5
b. A competitividade	7
c. A perspectiva sistémica das organizações	8
d. O património e seus elementos.....	8
2. Caracterização da contabilidade patrimonial e o seu enquadramento no POCP10	
a. A contabilidade.....	10
b. Evolução do conceito de contabilidade	10
c. Necessidade e importância da contabilidade	11
d. Objectivos da informação financeira	11
e. Comparação dos objectivos da informação financeira pública e privada	12
f. Características qualitativas	13
g. Princípios contabilísticos.....	15
h. Enquadramento legal da informação financeira	17
i. Enquadramento e análise da conta 25 do POC.....	19
3. Análise do valor acrescentado pela contabilidade patrimonial à gestão	21
j. A contabilidade como elemento de gestão	21
k. A gestão empresarial privada versus pública	22
l. O planeamento e a gestão	24
m. As Tecnologias da informação e o SIG.....	26
n. Balanced Scorecard	28
o. Indicadores (económicos e financeiros)	29
Conclusão.....	33

Índice de Figuras

Figura 1 - Perspectivas do Balanced Scorecard.....	29
--	----

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Quadro comparativo	17
Tabela 2 - Evolução das Teorias Administrativas	24

Bibliografia.....	33
--------------------------	-----------

Resumo

O objectivo deste trabalho é compreender o valor da Contabilidade Patrimonial como ferramenta de gestão e o seu contributo competitivo, num ambiente de mudança tecnológica, a partir de uma visão sistémica e contingencial do ambiente económico em que está inserida, do seu contributo para uma visão inovadora e tecnológica e do uso dos instrumentos disponíveis para inovar na área da gestão. Analisar a forma como esta estimula o uso das novas tecnológicas em tempos de globalização, de aumento veloz da competição, e de mudanças intensas e rápidas dos modelos de gestão.

O conteúdo deste trabalho abrange ainda informações sobre as principais dificuldades, as facilidades e os estímulos com que os gestores portugueses são confrontados, perante o desafio de inovar e competir para crescer, ter prestígio e agregar valor acrescentado às suas organizações.

As conclusões do trabalho, pretendem mostrar que o gestor nacional tem consciência da importância estratégica da informação proveniente da contabilidade patrimonial, da necessidade de utilização da inovação tecnológica e da sua aplicação para manter a competitividade nos mercados onde está inserido.

Abstract

The objective of this work is to understand the value of the Patrimonial Accounting as a management tool and its competitive contribute, in an environment of technological change, under a systemic and contingency vision she its contribute for an innovative and technological vision and the use of the available instruments to innovate in the area of the Management Science. To analyze the form as this stimulates the use of new the technological ones in globalization times, quick increase of the competition, and intense and fast changes of the management models.

The content of this work will also provide some information on the main difficulties, the easiness and the stimulations that the Portuguese managers deal with face to face, with the challenges to innovate and to compete, to have prestige and to increase the added value of their organizations.

The conclusions of the work, intend to show that the national manager is aware of the strategic importance of the information flowing from the patrimonial accounting, of the necessity of use of the technological innovation and its application to keep the market competitiveness.

Palavras-chave

CLASSE, COMPETITIVIDADE, CONTA, CONTABILIDADE PATRIMONIAL, CONTABILIDADE PÚBLICA, CONTROLO, DESEMPENHO, EFICÁCIA, EFICIÊNCIA, EMPRESA, FERRAMENTA, FORÇA AÉREA, GESTÃO, GLOBALIZAÇÃO, INTEGRAÇÃO, INSTRUMENTO, NORMALIZAÇÃO, ORGANIZAÇÃO, PATRIMÓNIO, PLANO, PROCESSO, SISTEMA.

Lista de abreviaturas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DC – Directiva Comunitária

DF – Direcção de Finanças

EMGFA – Estado-Maior General das Forças Armadas

ERP – Enterprise Resource Planning

FAP – Força Aérea Portuguesa

IASC – International Accounting Standards Committee

PIB – Produto Interno Bruto

MBO – Management By Objectives

MDN – Ministério da Defesa Nacional

MEDN – Ministro de Estado e da Defesa Nacional

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE – Reforma Administrativa e Financeira do Estado

SIG – Sistema Integrado de Gestão

Introdução

Justificação do tema

O que originou a abordagem ao tema “ *A Contabilidade Patrimonial como Ferramenta de Gestão* ” para trabalho individual de investigação foi a percepção adquirida de que o desempenho de excelência se baseia na utilização eficiente e eficaz dos recursos escassos existentes ao dispor das organizações.

A Força Aérea Portuguesa (FAP) ao definir como objectivo estratégico um desempenho de nível superior, poderá ter na Contabilidade Patrimonial uma ferramenta de gestão, de igual nível, que lhe possibilita atingir esse patamar de desempenho.

A gestão de recursos, apoiada pela inovação verificada no sector das novas tecnologias, é uma das áreas mais sensíveis e de maior valor para qualquer gestor, o que torna o tema actual e a sua análise de grande interesse para a organização em que estamos inseridos.

A pesquisa e a investigação efectuada durante a elaboração do trabalho desenvolverá as capacidades e conhecimentos sobre a matéria tratada, e poderá servir ainda de objecto de estudo para futuros elementos, não só do ramo das Forças Armadas de que fazemos parte, mas também para a comunidade académica e profissional que de alguma forma pretendam contribuir para o desenvolvimento do tema proposto, dado tratar-se de uma questão extremamente importante e actual, nomeadamente no seio das organizações portuguesas.

Enunciado

“A Contabilidade Patrimonial como Instrumento de Gestão”

Contexto

Esta proposta de investigação enquadra-se na área de conhecimento da Gestão das Organizações, cujos princípios e critérios contabilísticos se encontram definidos nos Planos Oficiais de Contabilidade (POC) – Decreto-lei nº 410/89, de 21 de Novembro e Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) – Decreto-lei nº 232/97, de 3 de Setembro.

Apesar de alguns temas relacionados com esta área já terem sido abordados em anteriores trabalhos de investigação, não há conhecimento que o tema “*A Contabilidade Patrimonial como Instrumento de Gestão*” tenha sido objecto de estudo anterior.

Base conceptual

Ao longo deste trabalho vão sendo desenvolvidos e utilizados conceitos na área da Contabilidade Patrimonial e Gestão dos quais se enumeram os seguintes:

- Globalização – Evolução de mercado a uma escala global;
- Património – Conjunto de bens, direitos e obrigações, afectos a determinado fim;
- Gestão – Actividade de administrar eficaz e eficientemente um conjunto de meios;
- Desempenho de excelência – Resultante da aplicação eficiente dos meios conjugada com a eficácia na obtenção dos resultados;
- Eficácia – Capacidade para atingir os objectivos;
- Eficiência – Utilização racional dos meios, maior rentabilidade com o menor dispêndio de recursos financeiros, materiais e humanos;
- Gestão – Tarefa de administrar bens escassos;
- Contabilidade Patrimonial – Ou financeira, é o registo das variações patrimoniais;
- Contabilidade Pública – É o registo contabilístico adoptado pelas organizações públicas;
- SIG – Sistema integrado de gestão;

Objecto do estudo e sua delimitação

O objecto de estudo é a contabilidade patrimonial como instrumento de gestão, e o seu enquadramento no POC e POCP.

Como o POCP faz a articulação com a contabilidade na óptica patrimonial com recurso a dois grupos de contas da classe 2 “*Terceiros*”: “*251-Devedores pela execução do orçamento*” e “*252-Credores pela execução do orçamento*”, estas contas serão o objecto do presente estudo e as suas baias de delimitação.

As conclusões do presente trabalho poderão ser um contributo para atingir o desiderato da FAP - um desempenho de excelência baseado na eficiência da exploração dos meios que se encontram à sua disposição e na eficácia da consecução dos seus objectivos.

Objectivo geral

É voz corrente nos círculos empresariais portugueses que o assunto supracitado tem sido um dilema para as organizações.

A globalização da economia e a inserção das organizações em espaços cada vez mais competitivos e em rápida mutação, trazem consigo novos desafios na área da gestão.

As ferramentas utilizadas, tornam-se a base de todo um processo de sucesso ou insucesso mediante as opções realizadas.

Nesta medida, constitui-se como objectivo geral deste trabalho, não só incrementar os conhecimentos já adquiridos nesta área, mas também analisar a adopção de mecanismos de desempenho mais competitivos e coerentes, de forma a rivalizar com o desempenho externo, de modo a que a nossa forma de actuar se torne mais consentânea com as actuais exigências da economia nacional e contribua de forma mais activa para o desenvolvimento de Portugal.

Objectivos específicos

Do objectivo geral do trabalho derivam três objectivos específicos:

- Esta pesquisa visa mostrar em que medida e de que forma a Contabilidade Patrimonial contribui para uma maior capacidade de Gestão!

Qual o seu enquadramento com a Contabilidade Pública!

Qual o contributo que a mesma pode dar para se atingir internamente um desempenho de excelência!

Pergunta de partida

Com a elaboração deste trabalho procurar-se-á dar resposta à seguinte **questão central**:

“Será a Contabilidade Patrimonial um bom instrumento de gestão?”

Metodologia, percurso e instrumentos de trabalho

A estrutura do trabalho proposto seguirá o modelo descritivo, será constituída pelo conteúdo dos capítulos constantes do índice.

Partindo da questão central, surgiram as seguintes **questões derivadas**:

- 1) Em que medida e de que forma a Contabilidade Patrimonial contribui para um melhor desempenho na área da gestão?
- 2) Como caracterizar a Contabilidade Patrimonial como instrumento?

De acordo com as questões derivadas constituíram-se as **hipóteses de trabalho**:

- H1 – Os princípios e características da Contabilidade Patrimonial fazem desta, uma base de dados fiável para posterior análise, e um bom indicador quantitativo na tomada de decisão.

- H2 – As novas tecnologias, e os modelos de gestão mais recentes, possibilitam a integração e melhoram a qualidade da gestão quando baseados no histórico contabilístico.

O guião do trabalho teve como base os conhecimentos académicos e profissionais adquiridos até à presente data nesta área e a bibliografia apresentada.

O trabalho foi abordado e desenvolvido da seguinte forma:

- Abordagem do tema com o coordenador;
- Pesquisa documental das monografias constantes na bibliografia;
- Análise de Decretos-lei que regulamentam esta área de actividade;
- Aprofundamento dos conhecimentos adquiridos;
- Abordagem de cada uma das fases do percurso;
- As áreas apresentadas foram desenvolvidas da seguinte forma:

Introdução – Contendo a justificação, objectivos, e o modelo de abordagem e desenvolvimento do tema;

Capítulo 1 – Conceitos contextualizantes – Onde são abordados alguns conceitos relacionados com o tema, como a globalização, a competitividade e a perspectiva sistémica das organizações;

Capítulo 2 – Neste capítulo, aborda-se a problemática da noção de contabilidade, a evolução do conceito, necessidade e importância da mesma, a caracterização da contabilidade patrimonial e o seu enquadramento no POCP, abordando os objectivos da informação financeira, a comparação dos objectivos da informação pública e privada, as suas características qualitativas, princípios, o seu enquadramento legal e a análise da conta 25 do POCP;

Capítulo 3 – Nesta parte do trabalho é realizada uma análise do valor acrescentado pela contabilidade patrimonial na gestão. É aqui abordada a contabilidade como elemento de gestão, a gestão empresarial privada *versus* pública, o Sistema Integrado de Gestão (SIG), o “*Balanced Scorecard*” e os indicadores de desempenho económicos e financeiros;

Este trabalho finalizar-se-á com uma conclusão, onde serão efectuadas algumas considerações finais sobre o assunto tratado ao longo do trabalho, qual o seu contributo para o aumento do conhecimento na área e algumas recomendações.

1. Conceitos contextualizantes

Ao pretendermos dar resposta à questão base que orienta este trabalho, “ *Será a contabilidade patrimonial um bom instrumento de gestão?* ”, somos obrigados a abordar alguns conceitos enquadrantes do contexto que envolve a economia e contabilidade actualmente.

Com esta abordagem, pretende-se realizar uma análise e enquadramento da economia portuguesa, interna e externa, e preparar o caminho para uma abordagem posterior ao normativo internacional e à necessidade da sua adopção ao regime jurídico nacional, que se tem verificado nos últimos anos e que levou à adopção dos planos oficiais de contabilidade, empresarial e público.

a. A globalização

O objectivo principal, ao abordar este conceito, é analisar o processo de globalização e entender os seus impactos sobre a economia e os ajustes estratégicos necessários a realizar nas organizações, compreender o processo histórico da evolução da globalização, a globalização e a estratégica de inserção competitiva na economia global, a globalização e os ajustes estratégicos das diversas entidades, perante os desafios de reorganização dos modelos de produção, considerando as intensas e rápidas mudanças da economia.

Vivemos num mundo complexo, tecnológico e em constante mudança, a chamada “Sociedade do Conhecimento”. Este fenómeno não é recente. As grandes alterações, verificam-se ao nível da rapidez e da intensidade com que o processo acontece, provocando mudanças nos modelos de organização, gestão e produção e mudanças na forma de actuação do Estado e das empresas. Este processo, traz às empresas insegurança e incerteza, ameaças e oportunidades.

O processo de globalização acarreta a mudança, transformações económicas no contexto internacional e nacional, inovações tecnológicas, aumento da capacidade competitiva entre as organizações, aumentos da produtividade e eficiência, mudanças nos padrões de competitividade.

As novas regras do mercado mundial estão a exigir economias mais abertas e internacionalizadas, bem como a reconversão organizacional e produtiva das organizações para participar com maior produtividade, eficiência e sucesso nos mercados.

Os conflitos mundiais latentes, transferiram-se do campo militar e ideológico para os campos económico e tecnológico, com novas organizações empresariais mais eficientes, mais produtivas, mais competitivas. As alianças e as cooperações económicas são alternativas estratégicas para as organizações sobreviverem, crescerem e prosperarem, tanto no âmbito do mercado internacional como no mercado nacional, regional e local.

A ampliação dos mercados e a internacionalização dos capitais criam oportunidades ao aparecimento de acordos de complementaridade entre firmas facilitando assim atingir objectivos de especialização, escalas eficientes de produtividade, com o objectivo de participar de forma mais competitiva e sustentada, mantendo uma estratégia de crescimento e rentabilidade.

As rápidas transformações operadas nos mercados mundiais trazem desafios a superar, obstáculos a vencer, oportunidades a conquistar. As organizações devem e podem gerar, planear e organizar a mudança, definir estratégias e ideias que permitam integrar as transformações tecnológicas e económicas actuais. Nesse sentido, vale a pena reflectir sobre a importância da mudança.

Os processos de transformação económica, as novas tecnologias e a busca de melhores alternativas de rentabilização do capital exigem novas estratégias para competir nos mercados em que se encontram implantadas.

Os desafios que se apresentam às empresas que querem competir tanto no mercado interno como no mercado externo são a adopção de tecnologias de informação, de gestão, de produção, e de mercado que lhes possibilitem ter sucesso num ambiente em constante transformação. A capacidade de substituir os factores de produção existentes por outros que possibilitem a adopção de novos padrões de qualidade e produtividade, poderão premiar com lucros crescentes as empresas mais eficientes, mais criativas, mais inovadoras.

As empresas nacionais, em geral, pequenas e médias, são mais flexíveis, mais ágeis e podem tirar proveito da sua maior capacidade de adaptação ao quadro mundial de mudanças e transformações.

A mudança é um processo permanente e contínuo, nalguns momentos lento, noutros rápido, por vezes planeado e desejado, outras vezes conturbado, caótico, mas, sempre um processo em mutação. As transformações da sociedade actual provocadas por uma onda de inovações nas tecnologias de comunicação, produção e informática,

criam novos modos de organização da produção, sendo ao mesmo tempo causa e efeito da mudança.

b. A competitividade

A competitividade internacional de uma economia aberta não pode ser obtida, sem que haja um conjunto de referências relativamente aos preços do mercado externo, nem tão pouco, sem que exista livre acesso às tecnologias provenientes do exterior, que o jogo exportações *versus* importações permite. Tal só é possível através da abertura da economia ao mercado internacional; no entanto, é preciso ter presente que a estratégia de desenvolvimento e sua força impulsionadora fundamentam-se na competitividade e dinamismo da economia nacional. É esta que cria os seus próprios imperativos de abertura, concorrência, desregulamentação, privatizações, estabilidade macroeconómica e reformas estruturais.

A manutenção de uma economia concorrencial internacional deve ser conduzida como parte de um compromisso, de um projecto nacional que tenha como base reformas estruturais internas e objectivos de longo prazo.

A abertura económica e a incorporação de novos modelos de produção e organização seguindo padrões de economias internacionais mais dinâmicas, caso da Irlanda no passado e Finlândia no presente, passam a ser condição indispensável para a evolução e o progresso competitivo.

Esta procura de maior competitividade na produção implica a especialização produtiva e a incorporação de tecnologias actuais. A vantagem competitiva baseada nos custos dos factores produtivos perde sentido quando o progresso técnico permite que países concorrentes superem diferenças nos custos de produção. O rápido processo de inovações tecnológicas e a redução do ciclo de vida das tecnologias e dos produtos também originam mudanças no processo de intercâmbio internacional de tecnologias. Os mercados tornam-se mais integrados e a acção do governo nos tempos actuais é de envolvimento, comprometido com o sector produtivo nacional, com o objectivo comum de dinamizar e obter vantagens competitivas nos mercados nacional e internacional.

Além disso, considerando que o processo produtivo é conseguido mediante combinações mais eficientes de recursos domésticos, recursos internacionais e conhecimentos técnicos adquiridos no mercado internacional, as economias de escala não são consequência apenas da expansão do mercado doméstico, mas das oportunidades que a conquista de novos mercados internacionais representam.

Os mercados externos são a oportunidade de internacionalizar conhecimentos e recursos mais competitivos e de participar com mais eficiência e racionalidade tanto no mercado interno como no mercado externo. A abertura económica e a cooperação empresarial não constituem opções, são decisões indispensáveis para a sobrevivência e desenvolvimento da estratégia nacional e empresarial.

c. A perspectiva sistémica das organizações

Segundo esta perspectiva as organizações são observadas como um sistema aberto composto por várias partes interdependentes, chamadas subsistemas e inseridas num sistema mais vasto com que se relacionam chamado ambiente.

Porque existe diferenciação, quer nas organizações, quer na sua gestão (embora obedeçam aos mesmos princípios gerais) estas devem ser analisadas sob um ponto de vista contingencial, que reconhece que o ambiente e os subsistemas internos de cada organização são únicos e dão bases para estruturar e gerir uma organização específica. São múltiplas as razões que levam à existência e diferenciação das organizações, nomeadamente as culturais, económicas, sociais e porque estas são constituídas por pessoas há que considerar os objectivos e expectativas dos proprietários, gestores e restantes participantes através dos quais se materializa a realização dos objectivos. Não menos importantes e a considerar são os elementos externos que se relacionam com a organização e que formam os grupos dos clientes, fornecedores, sindicatos e governo.

Portugal atravessa actualmente uma fase difícil originada pelas políticas orçamentais tendentes a baixar o défice para níveis inferiores a 3% do Produto Interno Bruto (PIB), o que originou um aumento da carga fiscal sobre os contribuintes, associado ao aumento do preço dos produtos petrolíferos e à desaceleração do crescimento económico, originou a actual desaceleração da procura interna, e o correspondente efeito nas receitas estatais.

d. O património e seus elementos

Toda a unidade económica para exercer a sua actividade normal, necessita de um certo conjunto de recursos (máquinas, edifícios, dinheiro, ferramentas e outros).

Contudo, nem só os edifícios, o numerário e o equipamento constituem o património. A unidade, no desenvolvimento da sua actividade estabelece relações que originarão um conjunto de direitos e obrigações. Assim, parecem igualmente as dívidas

a receber, que representam valores pertencentes à unidade, e dividas a pagar que representam valores pertencentes a terceiros e que a mesma se obriga a pagar.

Tanto umas como as outras, são consideradas valores integrantes do património.

Assim, podemos designar por património o conjunto de valores sujeitos a uma gestão e afectos a determinado fim.

Cada componente de um dado património (ex: um edifício, moeda, uma viatura), designa-se por elemento patrimonial, devendo os mesmos ser classificados em duas classes de elementos patrimoniais distintas, os elementos que representam aquilo que se possui ou se tem a receber e se designam por Activo; e outro conjunto de valores que representam aquilo que se tem a pagar e que se denomina por Passivo.

Quanto ao seu valor o património, segundo o (Silva, Gonçalves, Prof. – *Contabilidade Geral, Vol. I*) - é “a quantia que seria preciso dar para o obter, isto é, para receber em troca todo o activo, ficando ao mesmo tempo com o encargo de pagar todo o passivo”.

Sendo o activo, um conjunto de valores positivos, e o passivo um conjunto de valores negativos, o valor do património corresponde à soma algébrica das duas classes de elementos, e corresponde ao valor a que teria direito o seu proprietário caso liquidasse o património nesse momento.

2. Caracterização da contabilidade patrimonial e o seu enquadramento no POCP

Caracterizar a contabilidade patrimonial, significa abordar o conceito, a sua evolução, a normalização contabilística, o seu significado, os objectivos e o seu enquadramento legal de forma que esta se processe de acordo com um modelo geral e uniforme em todos os sectores da economia.

Normalizar a contabilidade significa, definir um conjunto de princípios, características e critérios que devem ser uniformemente seguidos pelas diversas unidades económicas, no que respeita nomeadamente à terminologia, âmbito e movimentação das contas, às regras de valorização dos elementos patrimoniais, de determinação de resultados e à elaboração e apresentação das demonstrações financeiras.

Ao longo deste capítulo analisar-se-á para além dos objectivos, das características e princípios, o seu enquadramento no POCP.

a. A contabilidade

A contabilidade no seu sentido mais restrito, é considerada como a actividade que regista as operações representativas de actos que originam variações patrimoniais, quer estas sejam de ordem permutativa provocando uma alteração na sua composição, quer modificativa quando implicam além da variação na composição uma alteração no valor do mesmo.

b. Evolução do conceito de contabilidade

O significado do termo contabilidade tem sofrido ao longo dos tempos várias alterações. Uns consideram-no um sinónimo de escrituração outros uma ciência de natureza económica. No entanto, qualquer que seja a noção de contabilidade a considerar, esta parece significar escriturar, contar, calcular, determinar um certo valor e quantificá-lo.

É, sem dúvida, uma disciplina ligada à medição de grandezas e ao registo de quantidades.

A sua existência aponta para os primórdios da civilização, e durante um longo período foi tida como a arte da escrituração mercantil. Utilizou ao longo dos tempos técnicas que se foram aperfeiçoando, sendo algumas delas utilizadas ainda no presente. Inicialmente praticada de forma rudimentar e não sistematizada, acompanhou o enriquecimento do homem, o que obrigou ao estabelecimento de técnicas para controlar e preservar os seus bens e ao desenvolvimento da história da contabilidade.

Após o final da segunda Guerra Mundial, surgem novas necessidades e interpretações da contabilidade, que implicam novas filosofias de abordagem na gestão das organizações.

A economia torna-se complexa e interdependente originando assim uma maior necessidade de obter informações, claras, objectivas, oportunas e mais rápidas, de forma a contribuírem para uma boa tomada de decisão. A contabilidade acompanha a evolução penetrando noutros domínios como a informática, matemática ou a estatística.

Actualmente, a contabilidade atingiu um estágio de maturação bastante elevado, quer pelos processos utilizados, quer pela evolução tecnológica que possibilita uma melhor recolha e tratamento da informação.

c. Necessidade e importância da contabilidade

Diariamente o ser humano é confrontado com actividades similares quando se relaciona com os diversos agentes económicos, ao satisfazermos as nossas necessidades somos confrontados com o pagamento de um determinado valor quando adquirimos um bem escasso.

O registo das operações entre os vários agentes económicos denomina-se por contabilidade, e permite a qualquer um registar com precisão as operações que mantém com outros intervenientes e as consequências que daí advêm quer para a composição do seu património quer para o seu valor.

Para além do registo, controlo e avaliação, quando bem organizada, a contabilidade como um todo, facilita a previsão do modo como a actividade se irá desenvolver ao longo dos ciclos económicos seguintes.

Os registos contabilísticos fornecem informações e meios apropriados para que os gestores possam tirar lições do passado, justificar o presente e preparar o futuro.

d. Objectivos da informação financeira

As demonstrações financeiras devem proporcionar informação acerca da posição financeira, das alterações destas e dos resultados das operações, para que sejam úteis a investidores, a credores e a outros utentes, a fim de investirem racionalmente, concederem créditos e tomarem outras decisões, contribuindo assim para o funcionamento eficiente dos mercados.

A informação deve ser compreensível aos que a desejem analisar e avaliar, ajudando-os a distinguir entre empresas mais ou menos eficientes, mostrando ainda os resultados da gestão e a responsabilidade pelos recursos que lhe estão confiados.

No grupo dos destinatários da informação financeira estão englobados os investidores, financiadores, trabalhadores, fornecedores e outros credores, administração pública e público em geral.

A responsabilidade pela preparação da informação financeira e pela sua apresentação é primordialmente da administração. Apesar de ter acesso privilegiado a informação adicional, que a ajuda a executar e a cumprir as responsabilidades do planeamento e do controlo e de tomada de decisão, a Administração é a primeira entidade interessada na informação financeira.

De uma forma geral os utentes estarão tanto melhor habilitados a analisar a capacidade da organização de gerar fundos, com oportunidade e razoável segurança, quanto melhor forem providos de informação que foque a posição financeira, os resultados das operações e as alterações naquela posição.

e. Comparação dos objectivos da informação financeira pública e privada

Segundo a estrutura conceptual do *International Accounting Standards Committee* (IASC), o objectivo das demonstrações financeiras é de proporcionar informações acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma empresa que sejam úteis a um leque variado de utentes na tomada de decisões económicas.

O IASC refere também que a posição financeira de uma empresa é afectada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvabilidade e pela sua capacidade de se adaptar às alterações do meio ambiente em que se encontra a desenvolver a sua actividade.

Analisada a informação sob o prisma da estrutura financeira, esta é útil na previsão de necessidades de financiamento e na probabilidade de o obter, bem como da estimativa do seu custo face ao nível de risco apresentado pela empresa. Possibilita também a previsão de distribuição de lucros futuros e dos fluxos de caixa.

Quanto à liquidez, capacidade de satisfazer os compromissos que se vencem no curto prazo; e solvabilidade, capacidade que os activos apresentam de cobrir as dívidas totais e responsabilidades assumidas para com terceiros. A informação financeira

permite através destes dois indicadores analisar a capacidade da empresa para satisfazer os seus compromissos no curto, médio e longo prazo.

No que respeita ao desempenho, esta permite realizar a análise de potencialidades futuras, a sua capacidade de gerar fluxos de caixa e quantificar a sua eficiência e eficácia.

A informação respeitante às alterações da posição financeira tem utilidade essencialmente para avaliar as actividades de financiamento, operacionais e de investimento.

Tanto o POC, que estabelece no seu capítulo nº 3 como objectivo das demonstrações financeiras *“proporcionar informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações, para que sejam úteis a investidores, a credores e outros utentes”*; como o POCP que no mesmo capítulo estabelece que os princípios contabilísticos *“devem conduzir à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade”*, partilham de um modo geral da mesma opinião no que respeita à utilidade da informação financeira.

Encontra-se ainda subjacente nas notas introdutórias do POCP que este visa a criação de uma contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento de apoio à gestão e que permita disponibilizar informação com vista ao cálculo das grandezas relevantes na óptica da contabilidade nacional, apoio ao controlo financeiro da actividade financeira da entidade e que permita o conhecimento da sua situação patrimonial.

f. Características qualitativas

O POC estabelece, no seu capítulo nº 3, secção 3.2 – Características qualitativas, que *“a qualidade essencial da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras é a de que seja compreensível aos utentes”*, sendo a sua utilidade determinada pelas características da relevância, fiabilidade e comparabilidade.

Pode-se caracterizar a relevância como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos utentes, ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações.

Não sendo a materialidade uma qualidade da informação financeira, determina porém, o ponto a partir do qual a mesma passa a ser útil. Assim sendo, a informação é

relevante materialmente se a sua omissão ou erro forem susceptíveis de influenciar as decisões dos interessados com base nessa informação financeira.

Assim sendo, a relevância e a materialidade estão interligadas, porque ambas são definidas em função dos utentes ao tomarem as suas decisões. Sendo que, a relevância parte da natureza ou qualidade da informação, e a materialidade depende da dimensão da mesma.

A relevância da informação é por norma temporal, como tal deve ter um relato em tempo útil.

Não menos importante é o conceito de fiabilidade, ou seja a qualidade da informação estar liberta de erros materiais e de juízos prévios, ao mostrar apropriadamente o que tem por finalidade apresentar ou se espera que represente, podendo, por conseguinte, dela depender os utentes.

Para que a informação mostre apropriadamente as operações e outros acontecimentos que tenha por finalidade representar, é necessário que tais operações e acontecimentos sejam representados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal, e para que seja fiável deve também e sobre tudo ser neutra, ou seja, estar ausente de preconceitos.

Em ultimo lugar, mas tão significativa como as suas antecessoras a comparabilidade é uma necessidade e não deve ser confundida com a mera uniformidade nem pode ser tida como um obstáculo à introdução de conceitos, princípios e normas contabilísticas aperfeiçoadas. A organização não deve permitir-se continuar a contabilizar da mesma forma uma dada operação ou acontecimento se a política contabilística adoptada não se conformar com as políticas qualitativas da relevância e da fiabilidade, nem deixar de alterar as suas políticas contabilísticas quando existam alternativas relevantes e fiáveis.

Estas características, juntamente com conceitos, princípios e normas contabilísticas adequadas, fazem com que surjam demonstrações financeiras geralmente descritas como apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da organização.

O IASC, na sua “*Estrutura Conceptual*”, diverge do POC ao considerar a compreensibilidade como característica qualitativa, enquanto que este último a considera como uma qualidade essencial da informação. Estipula que a informação financeira deve ser rapidamente compreensível pelos utentes, não significando com isto

que se devam excluir informações complexas exclusivamente por estas não serem de fácil compreensão.

g. Princípios contabilísticos

As normas e princípios contabilísticos aplicáveis na contabilidade das empresas, em Portugal, são decorrentes da lei e resultam essencialmente da adopção ao direito nacional das Directivas Comunitárias (4ª DC) e dos trabalhos realizados pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

Os princípios contabilísticos adoptados pelo POCP face ao POC apresentam algumas discrepâncias que oportunamente e ao longo do trabalho serão assinaladas.

Tendo como objectivo obter uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da organização, devem ser seguidos os princípios contabilísticos fundamentais que se seguem:

(1) Princípio da continuidade

Considera que a organização opera continuamente, com duração ilimitada. Desta forma, entende-se que a mesma não tem intenção de entrar em liquidação ou de reduzir significativamente a sua actividade.

A razão fundamental da inclusão deste princípio no POCP, uma vez que se pressupõe que as entidades públicas laboram em continuidade, deve-se à possibilidade de extinção ou privatização de alguns serviços públicos motivadas por reestruturações governamentais.

(2) Princípio da consistência

Considera que a organização não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer, e daí resultarem efeitos materialmente relevantes, estes devem ser divulgados nas notas anexas às demonstrações financeiras, de forma a permitir manter a capacidade de comparabilidade entre as contas afectadas pelas referidas alterações bem como entre exercícios económicos diversos.

(3) Princípio da especialização ou do acréscimo

Segundo o POC, *“os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento”*, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem. O POCP adoptou uma definição semelhante, preconizando que *“as despesas e receitas imputar-se-ão de acordo com o procedimento estabelecido em cada caso, ou seja, os correspondentes actos administrativos”*.

Caso não seja claramente identificável o fluxo real de bens ou serviços, no entender do legislador e expresso no POCP, dever-se-á subentender que “*as despesas ou receitas se produziram quando se reconheçam os incrementos de obrigações ou direitos, ou as correcções valorimétricas que afectem os elementos patrimoniais*”.

Releva neste segundo caso, que ao nível do orçamento é tida em conta a importância da legalidade face ao acréscimo, não constituindo esta, um impedimento para o reconhecimento do mesmo em termos de imputação económico-patrimonial.

(4) Princípio do custo histórico

Defende que os registos contabilísticos se devem basear em custos de aquisição ou produção, visão esta partilhada por ambos os planos.

(5) Princípio da prudência

Significa, segundo o POC, que “*a integração nas contas de um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos por excesso*”. Esta visão é partilhada pelo POCP, que adopta a mesma terminologia, apesar de não lhe atribuir a tanta relevância.

(6) Princípio da materialidade

Prevê que “*as demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados*”. É um princípio aceite por ambos os normativos, público e privado (Princípios Contabilísticos inscritos no POC e POCP), não existindo aqui qualquer divergência.

Os princípios que se seguem, são alvo de divergência entre ambos os normativos, quer por razões legais quer pelas características das entidades que os adoptam.

(7) Princípio da substância sob a forma

Segundo o POC “*as operações devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal*”. O POCP não considera este princípio, mas define expressamente as situações em que a substância prevalece sob a forma.

(8) Princípio da entidade contabilística

Contrariamente ao que se verifica no POC, que é omissa nesta matéria, o POCP estabelece com base na Directriz Contabilística nº. 23, que “ *constitui entidade contabilística todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o presente Plano. Quando as estruturas organizativas e as necessidades de gestão e de informação o requeiram, podem ser criadas sub entidades contabilísticas, desde que esteja devidamente assegurada a coordenação com o sistema central*”.

Este princípio deriva da necessidade de delimitar a organização em termos de informação e de alargar a sua abrangência ao maior número possível de entidades do Estado.

(9) Princípio da não compensação

É um princípio não consignado no POC, mas que tem sido prática corrente nas entidades que adoptam a contabilidade empresarial e é tido como fundamental segundo a 4ª. Directiva da União Europeia. O POCP define-o da seguinte forma: “*Como regra geral, não se deverão compensar saldos de contas activas com contas passivas (balanço), de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos (demonstração de resultados) e, em caso algum, de contas de despesas com contas de receitas (mapas de execução orçamental)*”.

Este princípio advém da necessidade de preservar a informação, em contra ponto com a manutenção da imagem fiel da mesma.

Tabela 1 - Quadro comparativo

PRINCIPIOS	POCP	POC
Entidade contabilística	X	
Continuidade	X	X
Especialização	X	X
Custo histórico	X	X
Prudência	X	X
Materialidade	X	X
Não compensação	X	
Substância sobre a forma		X

h. Enquadramento legal da informação financeira

As principais normas legais que enquadram os dois planos oficiais de contabilidade, empresarial e publico são os Decreto-Lei nº 238/91, de 02 de Julho de 1991, no que respeita ao primeiro e o Decreto-Lei nº 232/97, de 03 Setembro de 1997, no que diz

respeito ao segundo, não havendo aqui a necessidade de referência às Directivas comunitárias, uma vez que estas quando ratificadas, passam a fazer parte integrante dos mesmos como anexos.

(1) O Plano Oficial de Contabilidade

Devido a vários factores de ordem económica, como a evolução dos mercados ou internacionalização das organizações e a sua cotação nas bolsas estrangeiras, foi sentida a dada altura a necessidade de uma regulamentação geral da organização contabilística, de forma a permitir que todos falassem a mesma linguagem e obedecessem às mesmas leis. Surge, assim, em 1937, o plano contabilístico alemão e em 1947 o plano nacional francês que veio posteriormente influenciar a evolução da normalização em Portugal.

A necessidade de normalização verificada, levou à constituição de uma comissão de normalização que tinha como tarefa o estudo da normalização contabilística a implementar em Portugal e que culminou com a aprovação do Decreto-Lei nº 47/77, de 7 de Fevereiro de 1977, o primeiro Plano Oficial de Contabilidade.

Com a adesão de Portugal à União Europeia, surgiu a necessidade de ajustar as normas contabilísticas de acordo com a 4ª Directiva, e a alteração do POC existente que deu lugar à aprovação do Decreto-Lei nº 238/91, de 3 de Julho de 1991, e a entrada em vigor do actual Plano de Contabilidade.

(2) O Plano Oficial de Contabilidade Público

O POCP entrou em vigor com a aprovação do Decreto-Lei nº 232/97, de 03 Setembro e constitui uma ferramenta fundamental para a reforma da administração financeira e das contas Públicas.

Numa perspectiva de modernização da administração pública esta ferramenta constitui um instrumento indispensável, pois dota o Estado de um sistema de contas adequado a esta necessidade.

A informação contabilística disponibilizada através da aplicação do plano é essencial, porque permite a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia, reforçando a clareza e transparência da gestão dos recursos públicos e das relações do Estado, criando condições para a integração dos vários tipos de contabilidade, orçamental, patrimonial e analítica, e constituindo-se assim uma ferramenta de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação, quer através da tomada de decisões estratégicas quer através do

controlo e fiscalização possibilitado pela informação disponibilizada pelo sistema, ora normalizada, o que permite coerência e comparabilidade entre desempenhos e entidades.

i. Enquadramento e análise da conta 25 do POC

O POCP representa para a Administração Pública uma importância semelhante à do POC para o sector empresarial.

É no essencial, um instrumento de gestão e visa disponibilizar de forma adequada informação para auxílio à gestão.

O seu objectivo principal é o de criar condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa Contabilidade Pública moderna que sirva de apoio aos gestores e permita o controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados de forma a incrementar a transparência na Administração Pública. Deverá permitir também a obtenção dos elementos indispensáveis ao cálculo das grandezas relevantes na óptica da Contabilidade Nacional. Finalmente deverá permitir disponibilizar informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.

O quadro de contas do plano está estruturado em dez classes, como se segue:

- 0- Contas de controlo orçamental e de ordem
- 1- Disponibilidades
- 2- Terceiros
- 3- Existências
- 4- Imobilizações
- 5- Fundo patrimonial
- 6- Custos e perdas
- 7- Proveitos e ganhos
- 8- Resultados
- 9- Livre

Note-se que relativamente ao POC, este apresenta uma classe 0 de controlo orçamental e de ordem que visa essencialmente, disponibilizar informação sobre o orçamento e a sua execução ao longo do exercício económico.

A articulação com a contabilidade na óptica patrimonial é realizada através de dois grupos de contas específicos da classe 2 “*Terceiros*”: “251- *Devedores pela execução do orçamento*” e “252 - *Credores pela execução do orçamento*”, divisionárias da conta “25- *Devedores e credores pela execução do orçamento*”:

2- Terceiros

25- Devedores e credores pela execução do orçamento

251- Devedores pela execução do orçamento

252- Credores pela execução do orçamento

O Decreto-Lei nº. 232/97, estipula quanto às referidas contas o seguinte:

251- Devedores pela execução do orçamento ”A conta, a desagregar por anos económicos, é debitada pelo montante das receitas liquidas por contrapartida das contas da classe 2 que foram originalmente debitadas, designadamente as subcontas da conta 21- Clientes, contribuintes e utentes, e creditada pelas receitas cobradas, por contrapartida das contas da classe 1- Disponibilidades”.

252- Credores pela execução do orçamento “A conta, a desagregar por anos e classificação económica, é creditada pelo montante das despesas processadas por contrapartida das contas da classe 2 onde foram originariamente registados os créditos, designadamente as contas 22- Fornecedores e 26- Outros devedores e credores e debitadas pelos pagamentos realizados por contrapartida das contas da classe 1- Disponibilidades”.

3. Análise do valor acrescentado pela contabilidade patrimonial à gestão

No contexto actual, em que se verificam mudanças que alteram o modo de pensar, agir e existir das sociedades, a contabilidade é cada vez mais a linguagem universal dos negócios; ela calcula, controla, regista e serve de apoio para muitas decisões governamentais, empresariais ou mesmo pessoais.

No seio da mudança, o processo contabilístico tem o papel relevante de contribuir para que se atinja internamente um desempenho de excelência, de criar mecanismos de qualidade, de acompanhar as mudanças no processo produtivo, de gerar sistemas avançados de controlo, de fornecer em tempo real e com toda a segurança e fiabilidade a informação aos centros de decisão das organizações.

j. A contabilidade como elemento de gestão

Inicialmente a contabilidade começou por ter um papel de natureza apenas jurídica, ao longo dos tempos transformou-se numa fonte de informação, na medida em que permite facultar a todo o momento, o conhecimento da situação das empresas e do andamento das suas actividades.

Na sua essência a contabilidade continua actualmente a ser uma técnica que regista os factos patrimoniais tendo em vista conhecer:

- A sua posição devedora ou credora face a terceiros;
- A composição e valor do seu património;
- O custo dos bens e serviços;
- A origem e causa dos seus encargos e rendimentos;
- A natureza e importância dos resultados;
- A responsabilidade dos diversos agentes obrigados a prestar contas dos valores a si confiados.

Mas, apresentá-la hoje apenas como uma técnica de registo dos factos patrimoniais passados, é limitar o seu campo de análise e consequentemente retirar-lhe a sua característica mais importante, que é a de constituir um meio eficiente de gestão.

Para além do registo histórico dos factos patrimoniais, a previsão do futuro é um facto relevante na gestão moderna, que assenta fundamentalmente nos dados fornecidos pela contabilidade.

O desenvolvimento das técnicas de gestão originou uma evolução paralela no conceito tradicional de contabilidade. Deixou de ser um elemento de simples recolha e

interpretação dos dados históricos e incorporou a faceta, de uma técnica eficiente de gestão.

A necessidade de conhecer o futuro, planejar a actividade, estabelecer objectivos, mediante uma prévia selecção entre as várias alternativas possíveis, exige elementos que as fundamentem. Os dados contabilísticos constituem um precioso auxiliar no fornecimento desses elementos e no seu todo a contabilidade permite o acompanhamento e controlo da sua execução.

Também a nível nacional e internacional, as informações obtidas na contabilidade se revelam úteis. Nenhum Estado pode orientar devidamente a sua economia, sem que possua as informações sobre o seu tecido empresarial, a sua eficiência, e quais os sectores mais rentáveis.

Segundo o (Silva, Gonçalves, Prof. – *Contabilidade Geral, Vol. I*) - a contabilidade em sentido lato “*é a ciência dos processos descritivos-quantitativos utilizados na análise, registo, interpretação e controlo dos factos de gestão, que visa quantificar tudo o que ocorra numa unidade económica, fornecendo, simultaneamente, dados para a tomada de decisões de gestão*”.

Actualmente, a existência de Sistemas de Informação Integrados de apoio à Gestão são uma mais valia importante para se atingir o sucesso organizacional. A obrigatoriedade da sua existência deriva das mudanças verificadas nas últimas décadas, nomeadamente, a evolução tecnológica e a escassez de recursos como o tempo e o humano. O gestor, encontra-se cada vez mais perante a necessidade de tomar decisões ou prestar informações acerca das suas actividades de gestão, em tempo real e de forma perfeita no que respeita à qualidade da informação solicitada.

Por outro lado, os recursos materiais e financeiros são cada vez mais escassos e o factor humano mais esclarecido, mais exigente e mais competitivo. Perante esta turbulenta e constante mudança, a contabilidade usada como ferramenta de gestão potencia a probabilidade de sobrevivência a tais mudanças, antecipando, numa atitude prospectiva, os seus contornos e possíveis respostas.

k. A gestão empresarial privada *versus* pública

O passado recente, tem-se caracterizado por alterações constantes, fruto do progresso tecnológico e de renovações constantes no comportamento social e nos conceitos, que têm gerado um clima de incerteza nas organizações, para o qual estas

não estavam preparadas, obrigando-as a recorrer à intuição e à criatividade para adoptarem novas formas de gestão e administração.

A plena integração na União Europeia, os processos de inserção internacional e de transformação interna, levam a que a administração pública sinta a necessidade de se reorganizar, adoptando modelos de gestão actuais.

Perante este cenário, têm sido adoptadas medidas de gestão no sector público que o aproximam claramente do modelo empresarial em uso no sector privado, apesar dos fins a que se propõem serem diversos.

Não existe gestão ou administração, seja no sector privado ou público, sem a tomada de decisões; se for condicionada ao gestor a capacidade de tomar decisões, a realização das tarefas inerentes ao seu desempenho torna-se extremamente difícil.

Perante esta situação e dada a escassez dos recursos, decisão e investimento são dois termos que se encontram intimamente ligados e dependentes.

O processo decisório, é habitualmente descrito como uma escolha entre alternativas, o que nem sempre é um processo simples, tomar boas decisões é algo que todos os gestores tentam fazer, pois a qualidade geral das decisões administrativas determinam em parte o sucesso ou o insucesso dos investimentos e das próprias organizações.

Actualmente, com o aparecimento de novas técnicas de administração como o planeamento estratégico, o objectivo do lucro imediato está ultrapassado, as empresas passaram a adoptar num passado recente filosofias, políticas e objectivos de longo prazo, que garantam a sua sustentabilidade.

O conceito de retorno de investimento no curto prazo tem dado lugar a uma visão de longo prazo. A escolha dos investimentos deve ter em conta outras perspectivas além das financeiras, para que os investimentos proporcionem a maximização dos resultados, tendo em conta que as decisões financeiras não são tomadas num ambiente de total certeza em relação aos seus resultados, uma vez que este tipo de decisões está fundamentalmente voltado para o futuro.

Num ambiente de constante mudança e concorrência elevada é obrigatório que as organizações visualizem constantemente o futuro, no intuito de minimizarem os erros que por ventura tenham cometido ou venham a cometer em decisões futuras.

1. O planeamento e a gestão

Embora a sua existência seja reconhecida desde que se conhece o aparecimento de grupos estruturados, apesar do âmbito inicialmente restrito da sua aplicação, uma vez que o sector produtivo era o foco principal da sua incidência, não abrangendo tal como hoje as organizações como um todo condicionador do sucesso ou insucesso das mesmas, como poderemos observar no quadro que se segue.

Tabela 2 – Evolução das Teorias Administrativas

Ênfase	Teorias administrativas	Principais incidências
Tarefas	Administração científica	Racionalização do trabalho no nível operacional
Estrutura	Teoria clássica Teoria neoclássica	Organização formal; Princípios gerais da administração; Funções do administrador
	Teoria da burocracia	Organização formal burocrática; Racionalidade organizacional
	Teoria estruturalista	Múltipla abordagem; Organização formal e informal; Análise intra-organizacional e Análise inter-organizacional
Pessoas	Teoria das relações humanas	Organização informal; Motivação, liderança, comunicações e dinâmica de grupo
	Teoria do comportamento organizacional	Estilos de administração; Teoria das decisões; Integração dos objectivos organizacionais e individuais
	Teoria do desenvolvimento organizacional	Mudança organizacional planeada; Abordagem do sistema aberto
Tecnologia	Teoria estruturalista Teoria neo-estruturalista	Análise intra-organizacional e análise ambiental; Abordagem de sistema aberto
	Teoria da contingência	Análise ambiental (imperativo ambiental); Abordagem de sistema aberto
	Teoria dos sistemas	Administração da tecnologia (imperativo tecnológico)

Tabela adaptada dos modelos de gestão da Wikipédia

Planear, significa de um modo geral, estruturar a forma de perspectivar o futuro em termos organizacionais, definir objectivos, formas de os atingir com os recursos disponíveis, o que fazer, quando, como e com que meios, humanos, materiais ou financeiros.

Planear é assim, definir antecipadamente o futuro das organizações e o caminho a percorrer para atingir mantendo a organização uma capacidade sustentada de sobrevivência no ambiente hostil em que encontra inserida.

O planeamento sustenta-se no registo histórico contabilístico, na análise do presente e na perspectiva do futuro.

Com o início da revolução industrial, verificou-se o aparecimento estruturado da função planeamento, primeiramente localizada no sector produtivo e forma de produzir.

Devido à inexistência de forte concorrência interessava produzir em quantidade e de forma eficiente, uma vez que toda a produção tinha escoamento garantido. Actualmente, e em franco desenvolvimento, tornou-se numa função abrangente disseminada por toda a organização.

Nos dias que correm, a abrangência dos mercados e a concorrência derivada da globalização obrigam as organizações não só a produzir em quantidade mas também de forma eficiente e eficaz de forma a minimizar custos e maximizar a capacidade concorrencial dos seus produtos, investir de forma sustentada em criatividade e inovação para que o valor acrescentado seja reconhecido e valorizado pelos consumidores, dando-lhe assim uma vantagem competitiva no mercado em que se encontra implantada.

Planear significa actualmente, definir objectivos e a forma como se pretende atingi-los e envolve todas as áreas dos agentes económicos. As visões sistémicas e contingencial encaram-nas como um sistema em inter-relação com o ambiente onde se encontram inseridos e que os condicionam através de medidas políticas, fiscais, sociais e outras, que obrigam a uma adaptação permanente às novas regras de mercado.

Não menos importantes, são as políticas de gestão, pois estas operacionalizam as orientações estratégicas da organização em actividades concretas que podem ser integradas no contexto de uma cadeia de valor. Se a organização adopta uma estrutura funcional na base da sua hierarquia, as políticas de gestão devem ser concebidas de acordo com as suas funções mais importantes, pessoal, investigação e desenvolvimento, operações, finanças e sistemas de informação. Se em alternativa, a organização adoptar uma gestão por processos inter funcionais, torna-se necessário conceber políticas de gestão em linha com processos genéricos de gestão das encomendas, desenvolvimento de produtos e satisfação das encomendas.

Finalmente, o ciclo de gestão deverá terminar com o controlo de gestão, que permite apurar o grau de sucesso da estratégia implementada e identificar vias para renovar as práticas de gestão estratégicas e operacionais da empresa.

m. As Tecnologias da informação e o SIG

As inovações tecnológicas e a capacidade das entidades das diferentes economias nacionais, absorverem, gerarem e irradiarem o progresso técnico provocando a reconversão produtiva e novos padrões de qualidade, é que irão determinar o processo de crescimento e sobrevivência das organizações, um novo nível no desenvolvimento dos países e um novo padrão de qualidade de vida para os cidadãos.

Nas últimas décadas, tem-se assistido a grandes alterações na forma de gerir. A gestão de processos foi uma das alterações mais significativas na forma como se passaram a olhar as organizações e o seu modo de funcionamento.

Este tipo de gestão teve início na década de oitenta e já passou por três fases:

- A primeira vaga: Da qualidade;
- A segunda vaga: Da reengenharia;
- A terceira vaga: Da orientação para o processo.

O SIG, em termos temporais, está a ser implementado na chamada quarta vaga, “*Da estratégia*”, última fase da chamada gestão de processos que se caracteriza pelo nível de integração exigido.

Um ponto da maior importância mas que é, por vezes, esquecido é todo esse esforço de gestão de processos tem que ter em conta e estar alinhado com a própria estratégia da organização. Por isso, frequentemente, a primeira coisa a fazer antes de iniciar qualquer processo numa organização é saber claramente quais as balizas que ela define para si própria.

Os processos escolhidos têm que ser úteis para satisfazer os objectivos estratégicos, caso contrário, podem ser muito eficazes mas não respondem às necessidades da organização.

O SIG, dentro do Ministério da Defesa Nacional (MDN), integra-se na reforma administrativa da administração pública, e é um projecto global ao nível desse Ministério, estruturante e de relevante importância para a modernização das estruturas da Defesa Nacional, tendo em consideração a obrigatoriedade de adesão à Reforma de Administração Financeira do Estado (RAFE) e a consequente implementação do POCP.

Este projecto, representa um avultado investimento do MDN, e consiste na implementação de um ERP (*Enterprise Resource Planning* – Pacote informático que integra toda a informação e processos de uma organização num único sistema) para todo o âmbito da Defesa Nacional, abrangendo as áreas financeira, logística e de recursos humanos.

Este projecto, em que participam os três Ramos, Estado Maior General das Forças Armadas (EMGFA) e MDN, tem por objectivo a obtenção de melhorias significativas de eficiência e eficácia nas Tecnologias de Informação e administrativas da Defesa.

É um sistema de informação, tipicamente baseado em computadores, composto por todos os componentes que recolhem, manipulam e disseminam dados ou informação. Inclui *hardware*, *software*, pessoas, sistemas de comunicação como linhas telefónicas, e os dados propriamente ditos.

Segundo o Despacho nº 109 do MEDN de 2002, é pretendido que o sistema dê resposta às seguintes necessidades: “à *normalização e standardização das tarefas e actividades das três áreas funcionais actualmente desenvolvidas nos três Ramos*”; “*BackOffice centralizado e contribua para um sistema integrado de comunicações*”.

As actividades envolvidas incluem a introdução de dados, processamento dos dados a fim de obter informação útil e sistematizada, armazenamento de ambos, e a produção de resultados, como relatórios de gestão.

A função de suporte aos processos é a mais básica, envolve recolha, registo, armazenamento e pré-processamento de dados. A função de suporte à elaboração de decisões vai um passo mais à frente, é parte integrante na tomada de decisões, permite aos utilizadores formularem questões e obter orientações.

O SIG não se resume à análise de dados e estatísticas, pode ser utilizado como ferramenta de administração por objectivos (*Management by objectives* - *MBO*), e ajudar a:

- Estabelecer objectivos relevantes e quantificados;
- Monitorizar resultados e performances;
- Enviar alertas, em alguns casos diariamente, aos gestores de cada nível da organização, em todas as variações entre resultados e objectivos pré-estabelecidos e orçamentos.

No contexto organizacional, este sistema integrado de gestão tem capacidade para agilizar os processos, as tomadas de decisão e permitir atingir as estratégias pré-definidas.

Resumidamente pode-se afirmar que a tecnologia tem que estar incorporada nas organizações, aliada à gestão, como ferramenta de suporte à decisão.

n. Balanced Scorecard

É um modelo de análise com grande amplitude de aplicação na área da gestão, desenvolvido pelos professores da Harvard Business School, Robert Kaplan e David Norton, no início da década de noventa, e integra presentemente um dos módulos que compõem a área de auditoria (*Auditoria e Indicadores de Gestão*) do sistema SIG.

Actualmente os métodos de gestão, baseiam-se normalmente em metodologias direccionadas para a utilização das chamadas tecnologias da informação, como soluções de apoio à gestão.

O uso destas tecnologias, pressupõe a definição de estratégias organizacionais, gestão de negócio, de serviços e de gestão da qualidade, implementadas através de indicadores de desempenho.

Os requisitos para a definição dos referidos indicadores deve sustentar-se no modelo de administração e procurar materializar os resultados em perspectivas que reflectam a visão estratégica da entidade, como por exemplo:

- Financeira;
- Clientes / Fornecedores / Utentes;
- Aprendizagem e crescimento;
- Processos internos.

Pode-se considerá-lo um sistema de gestão organizacional, onde devem ser definidas e implementadas variáveis de controlo, através da análise das relações entre as grandes massas patrimoniais da organização, de cariz contabilístico (rácios), e de actividade, comparativos com o exterior, metas e indicadores que permitam à organização analisar o seu desempenho e perspectivar um crescimento sustentado.

Estes indicadores não devem ser unicamente de âmbito económico e financeiro, devem abarcar um vasto leque de áreas, como o desempenho do mercado, os processos internos, as pessoas, a inovação e a tecnologia, uma vez que no seu conjunto estes factores são a alavanca geradora de valor no futuro.

É um modelo que, na prática, utiliza a análise sistémica e contingencial das organizações para obter uma perspectiva interna e externa do desempenho.



Figura 1 - Perspectivas do Balanced Scorecard

O *Balanced Scorecard* como sistema de gestão estratégica pretende:

- Proporcionar aos gestores uma visão alargada e integrada do desempenho;
- Relacionar o controlo operacional à visão e à estratégia;
- Relacionar os indicadores de performance à estratégia;
- Concentrar a atenção dos gestores no que é mais crítico, no que não pode falhar.

Como sistema de avaliação de desempenho, agrega aos tradicionais métodos que se focam em indicadores financeiros de factos passados, indicadores não financeiros, de forma a relacioná-los com os objectivos estratégicos da organização.

Sucintamente, poderemos considerá-lo como um conjunto de indicadores que caracterizam o sucesso ou insucesso da estratégia definida.

o. Indicadores (económicos e financeiros)

As fontes principais de informação que possibilitam a realização de uma análise económica e financeira de uma entidade são, os seus registos contabilísticos sob a forma de demonstrações financeiras. A técnica mais usada, consiste em estabelecer relações entre contas e agrupamentos de contas do balanço, demonstração de resultados e da demonstração de fluxos de caixa, ou ainda entre outras grandezas económico-financeiras.

Os rácios são considerados como uma técnica básica, mas importante, de análise financeira que permite sintetizar uma quantidade abundante de dados e comparar o desempenho económico-financeiro das instituições e a sua evolução no tempo.

A sua utilidade depende, sobretudo dos objectivos da análise que se pretende realizar, da natureza dos factos que se pretendem aferir, ou das fontes de informação que são utilizadas.

Mediante os fenómenos que se pretendam aferir, os rácios podem ser classificados como se segue:

- Rácios financeiros: Aqueles que se relacionam exclusivamente com aspectos financeiros, tais como, a capacidade de endividamento (recurso a capitais alheios), a liquidez (capacidade de satisfazer as necessidades de tesouraria de curto prazo), ou a solvabilidade (capacidade de cobertura do passivo pelos valores activos);
- Rácios económicos: Os que pretendem revelar aspectos como a estrutura de custos, a estrutura de proveitos, as margens (de contribuição, brutas, líquidas) ou a capacidade de auto financiamento.
- Rácios económico-financeiros: Pretendem apreender os aspectos económico-financeiros, como a rendibilidade dos capitais ou as rotações dos diferentes elementos do activo, como por exemplo Vendas/Activo.
- Rácios de funcionamento: Explicam os impactos financeiros da gestão durante os ciclos de exploração, como por exemplo prazos médios de pagamento e recebimento ou duração média das existências em armazém.
- Rácios técnicos: Quando se procura revelar aspectos relacionados com a produção ou com a actividade em geral, como sejam a rentabilidade de um equipamento ou a produtividade da mão-de-obra.

O estudo destes elementos é indispensável e faz parte integrante da análise e avaliação estratégicas, do controlo de gestão, análise de risco de crédito ou de risco de mercado. Este tipo de estudo só é possível em grande parte devido à existência dos registos contabilísticos históricos ou previsionais.

Após o que foi enunciado ao longo dos vários capítulos que compõem este trabalho individual de investigação, pode-se afirmar que, é com base num relato contabilístico de qualidade, e em tempo real, que os diversos órgãos de gestão decidem sobre o desempenho realizado e o nível de risco futuro das organizações.

Conclusão

Com o trabalho realizado ao longo dos capítulos, pretendeu-se dar resposta à questão de partida “*Será a Contabilidade Patrimonial um bom Instrumento de Gestão?*”, como conclusão considera-se pertinente referir o seguinte:

- Da análise efectuada ao contexto, procurou-se obter respostas para as questões derivadas, “*Em que medida e de que forma a Contabilidade Patrimonial contribui para um melhor desempenho na área da Gestão?*”, e no que respeita à globalização, a Contabilidade Patrimonial, está preparada para dar resposta a um conjunto de desafios a superar, dos quais se destacam a necessidade de uso de tecnologias de informação e dos novos modelos de gestão, que estão integrados e dão resposta aos processos permanentes e contínuos da mudança.

- Um segundo aspecto a considerar ainda neste âmbito e no que respeita à competitividade, a contabilidade permite às entidades que dela fazem uso, incorporar processos interdependentes, que permitam reagir às rápidas e intensas mudanças tecnológicas e às reformas estruturais, solicitadas por uma economia globalizada.

- Permite que a análise das organizações seja realizada numa perspectiva sistémica, de forma a permitir uma informação globalizante do seu desempenho, quer a nível interno quer a nível externo ou de mercado.

- Os registos contabilísticos são necessários e importantes na medida em que fornecem informações e meios apropriados para que os gestores possam tirar ilações do passado, justificar o presente e prepara o futuro.

- Da análise realizada aos objectivos e características da informação financeira pública e privada, não se verificam discrepâncias, ambas se destinam a satisfazer a necessidade de informação de um vasto grupo de destinatários onde estão englobados os investidores, financiadores, fornecedores e outros credores, clientes, administração pública e público em geral.

- No que respeita aos princípios contabilísticos, os preconizados no POCP são similares aos existentes no POC, verificando-se apenas a inexistência do princípio da substância sob a forma no POCP e deste conter mais dois princípios não estabelecidos no POC, o da entidade contabilística e o da não compensação de saldos, apesar deste ultimo ser prática corrente na contabilidade empresarial.

- Da análise da classe 2 “Terceiros”, conta 25, verifica-se que esta serve para efectuar a articulação entre a contabilidade orçamental e a contabilidade na óptica patrimonial,

através das sub-contas 251-Devedores pela execução do orçamento e 252 - Credores pela execução do orçamento.

- Quanto à segunda pergunta derivada, “*Como caracterizar a Contabilidade Patrimonial como instrumento?*”, pode-se afirmar que a contabilidade que inicialmente começou por ter um papel essencialmente de natureza jurídica, transformou-se numa fonte de informação, e a previsão, sendo um facto relevante na gestão moderna, assenta fundamentalmente nos dados fornecidos por esta e no modo como se usa essa informação para aumentar a eficiência e a eficácia.

- Que os sistemas integrados de gestão, têm como objectivo a obtenção de melhoria significativas de eficiência e eficácia no uso das tecnologias de informação e do desempenho global das organizações.

- Que o “*Balanced Scorecard*” é um modelo de análise com grande amplitude de aplicação na área da gestão, adaptável às novas tecnologias, e que se baseia essencialmente em indicadores de desempenho sustentados pelo histórico da contabilidade patrimonial.

- Que os indicadores ou rácios, são considerados no seu conjunto, uma técnica básica de análise financeira que permite sintetizar dados e comparar o desempenho económico-financeiro das organizações e a sua evolução no tempo.

Recomendação

- Para finalizar, pode-se afirmar que a contabilidade patrimonial tem um papel relevante, como ferramenta de gestão, e recomendar à Direcção de Finanças (DF) e ao Grupo de Trabalho do SIG o uso das suas potencialidades, para que se atinja internamente um desempenho de excelência, através da disponibilização em tempo real e com toda a segurança e fiabilidade da informação aos centros de decisão, bem como do conjunto de rácios financeiros que permitam a sua análise.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Livros:

BILHIM, J.A. de Faria (2005) – *Teoria Organizacional, Estruturas e Pessoas* – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 4ª Edição;

BORGES, A; RODRIGUES, A; RODRIGUES, R. (2001) – *Elementos de Contabilidade Geral* – Áreas Editora; 18ª Edição;

BORGES, António; RODRIGUES Azevedo; RODRIGUES Rogério – *Elementos de Contabilidade Geral* – Rei dos Livros – 3ª Edição;

CARAPETO, Carlos / FONSECA, Fátima (2005) – *Administração Pública, Modernização, Qualidade e Inovação* - Edições Sílabo. 1ª Edição;

CORTES, Bruno (2005) – *Sistemas de Suporte à Decisão* – LIDER edições técnicas, Lda. ;

COURTOIS, A; MARTIN-BONNEFOUS, C. ; PILLET, M. (2006) – *Gestão da Produção* – LIDER edições técnicas, Lda. 5ª Edição;

GEORGE, Michael L.; *Lean Six Sigma*; McGeaw Hill; 2002;

MITZBERG, Henry – *Estrutura e Dinâmica das Organizações* – Publicações Dom Quixote. 3ª Edição;

MORENO, Carlos (1998) – *Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos* – Universidade Autónoma de Lisboa 1ª Edição;

NEVES, J.C. (2004) – *Análise Financeira* – Vol. I e II, Texto Editora;

SILVA, Gonçalves da – *Contabilidade Geral*, Vol. I., Rei dos Livros;

SOUSA, Domingos P. (1992) – *Finanças Públicas* – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.

Decretos-lei:

DL nº 47/77 (07 de Fevereiro) – Plano Oficial de Contabilidade;

DL nº 410/89 (21 de Novembro) – Plano Oficial de Contabilidade;

DL nº 238/91 (02 de Julho) – Consolidação de contas;

DL nº 232/97 (03 de Dezembro) – Plano Oficial de Contabilidade Pública;

Despacho nº 109 do MEDN de 2002;

NEP nº DE 218 (25JUL2006) – Trabalhos de Investigação.

Websites consultados:

http://pt.wikipedia.org/wiki/Balanced_Scorecard.